

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0417-23
Órgano	SG de Tributos
Fecha salida	23/02/2023
Normativa	RGAT. RD 1065/2007: art 54 bis.

Descripción de hechos

Los Consultantes, ambos de nacionalidad francesa y con residencia en Francia, se plantean trasladarse desde Francia a España con sus dos hijos menores de edad (también franceses y residentes en Francia) y con vocación de permanencia.

El patrimonio de los Consultantes, una vez trasladada su residencia a España, estaría compuesto, entre otros, por una serie de bienes y derechos localizados en Francia que pueden agruparse distinguiendo los activos previos a su llegada a España de aquellos otros de presumible adquisición mortis causa, una vez tomada la residencia española.

Los activos previos están constituidos por:

- .- Inmuebles sitos en Francia cuya titularidad corresponde a ambos cónyuges.
- .- Participación en una "Société Civile Immobilière" francesa ("SCI") que tiene personalidad jurídica propia y distinta de sus socios (el sistema fiscal francés prevé la tributación de sus socios por "atribución de rentas"). La titularidad corresponde a ambos cónyuges.
- .- Participación en una "Société à Responsabilité Limitée" francesa ("S.à.r.l."), dotada de personalidad jurídica propia (equivalente a la "sociedad limitada" española) . Este tipo de activo se encuentra únicamente en el patrimonio de la Esposa Consultante.

Por otro lado, los activos que presumiblemente y en un futuro próximo adquirirán mortis causa de alguno de sus respectivos progenitores:

En relación con la Esposa Consultante:

- .- Seguros de vida suscritos en su día por el padre de la Esposa Consultante -y futuro causante- con compañías aseguradoras francesas y de los que resulta ser beneficiaria, entre otros parientes, la Esposa Consultante (los "Seguros de Vida").
- .- Activos (inmuebles sitos en Francia y sociedades francesas con activos inmobiliarios igualmente sitos en Francia) sobre los que, al menos en parte, la Esposa Consultante es nuda propietaria por adquisición previa de este derecho real en periodos de residencia fiscal francesa, estando previsto que se produzca la consolidación del dominio en beneficio de dicha actual nudo propietaria (pudiendo ser, ya entonces, residente fiscal española) con ocasión del fallecimiento del referido padre/causante, que actualmente es el usufructuario vitalicio de esos mismos activos (los "Activos en Nuda Propiedad").

Cuestión planteada

Régimen tributario sobre diversas cuestiones concretas que les sería aplicable a los consultantes para el caso que se establecieran en España, en relación con la Declaración Informativa sobre Bienes y Derechos en el Extranjero, en adelante, Modelo 720; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF; Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante IP; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante ISyD y del Convenio entre Francia y España para evitar la doble imposición. Cuestiones:

I.- Modelo 720:

Respecto de la participación en la SCI, ¿debería simplemente declararse esa participación en la entidad francesa o, por el contrario, deberían declararse de forma desglosada e individualizada los activos indirectamente tenidos a través de la entidad, como serían los inmuebles sitos en Francia propiedad de la SCI?

II.- IRPF:

1ª.- ¿Supondrá la titularidad de la participación en la SCI, siempre y en todo caso, la atribución de rentas en sede del IRPF de los Consultantes aun no haciendo suyos los importes obtenidos por la SCI y no repartidos por ésta?

- En caso afirmativo, se pregunta acerca de los plazos/períodos de atribución o imputación de las rentas inmobiliarias obtenidas por la SCI mediante la explotación de inmuebles en arrendamiento y también en lo que respecta, en su caso, a la imputación de rentas inmobiliarias, de considerar ese Centro Directivo que la circunstancia de que la SCI sea titular de inmuebles ocasional y transitoriamente no alquilados -por la inevitable rotación de arrendatarios y desocupaciones subsiguientes- ya debiera suponer la imputación de rentas inmobiliarias a cargo de los Consultantes.

2ª.- Respecto de la S.à.r.l. participada por la Esposa Consultante, confirmación de que no cabe atribución de renta alguna en España, habida cuenta lo previsto en el artículo 87.1 LIRPF (y no teniendo una S.à.r.l.1 naturaleza análoga a una entidad española en atribución de rentas).

III.- Impuesto sobre el Patrimonio:

1ª.- Confirmación de que tanto la participación en la S.à.r.l. como en la SCI, por tratarse de “valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad” y, además, con personalidad jurídica propia en ambos casos, deberán ser valoradas a efectos del IP, siempre y en todo caso, conforme a lo previsto en el Artículo 16.1 LIP.

2ª.- Francia eliminó, con efectos de 2018, el tradicional Impôt de Solidarité sur la Fortune (“ISF”), habiéndolo sustituido por un impuesto de igual naturaleza patrimonial pero con la particularidad de que, actualmente, bajo el nuevo impuesto francés, Impôt sur la Fortune Immobilière (“IFI”), únicamente quedan gravados los inmuebles y ya no los elementos patrimoniales de otra naturaleza. A este respecto, se solicita confirmación acerca de la efectiva aplicabilidad de la deducción de la cuota en virtud del artículo 32 LIP para el caso del actual IFI.

IV.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1ª.- Habida cuenta que la consolidación del dominio que pudiera experimentarse por personas que ya hubieran adquirido la residencia fiscal española se produciría (i) respecto de Activos en Nuda Propiedad sitos en Francia (en concreto, en relación con inmuebles tenidos directamente o a través de sociedades que no tributan en el impuesto sobre sociedades francés) y, sobre todo, (ii) en virtud de un derecho de nuda propiedad adquirido en un período impositivo de residencia fiscal francesa (y no-residencia española), ¿existiría sujeción al ISD español por esa consolidación del dominio sobre activos franceses?

2ª.- Se solicita confirmación acerca de que:

a).- Los Seguros de Vida se calificarían como “bienes incorpóreos” a efectos del CDI de 1964.

b).- Y de que, en consecuencia, los derechos derivados de Seguros de Vida (habida cuenta el status de residente fiscal francés que se prevé siga teniendo el progenitor asegurado en el momento de su fallecimiento) no quedarían sujetos a tributación en el ISD español, en la medida en que resultara de efectiva aplicación el CDI de 1964, incluso cuando por la adquisición de esos mismos derechos el beneficiario gozara de alguna suerte de exención plena o de un beneficio fiscal análogo, que supusiera una no tributación efectiva en el impuesto sobre sucesiones francés.

Contestación completa

I.- Modelo 720:

Respecto de la participación en la SCI, ¿debería simplemente declararse esa participación en la entidad francesa o, por el contrario, deberían declararse de forma desglosada e individualizada los activos indirectamente tenidos a través de la entidad, como serían los inmuebles sitos en Francia propiedad de la SCI?

La Disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece:

“Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.”.

El artículo 54 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, relativo a la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, establece:

“1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año.

2. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.

b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.

c) Fecha de adquisición.

d) Valor de adquisición.

3. En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada los párrafos a) y b) del apartado anterior, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4. En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada en los párrafos a) y b) del apartado 2, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5. La obligación de información regulada en este artículo también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho conforme a lo indicado en el apartado 1, en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, además de los datos a que se refiere el apartado 2, la declaración informativa deberá incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de ésta.

6. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de los siguientes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero:

a) Aquéllos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Aquéllos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.

c) Aquéllos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados.

d) No existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los valores a que se refieren los apartados 2.d), 3 y 4 no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

7. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto establecido en el apartado 6.d) hubiese experimentado un incremento superior a los 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el apartado 5, respecto de los inmuebles o derechos respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

(...)”.

En consecuencia, en virtud de lo expuesto anteriormente en el artículo 54 bis arriba transcrito, los consultantes deberán presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero en calidad de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, por el total de los respectivos valores de los inmuebles cuya titularidad corresponde a la referida “Société Civile Immobilière”, indicando el porcentaje de participación en los mismos.

En este sentido se ha manifestado este Centro Directivo en la Consulta vinculante V1366-13, de 22 de abril.

II.- En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1ª.- ¿Supondrá la titularidad de la participación en la SCI, siempre y en todo caso, la atribución de rentas en sede del IRPF de los Consultantes aun no haciendo suyos los importes obtenidos por la SCI y no repartidos por ésta?

- En caso afirmativo, se pregunta acerca de los plazos/períodos de atribución o imputación de las rentas inmobiliarias obtenidas por la SCI mediante la explotación de inmuebles en arrendamiento y también en lo que respecta, en su caso, a la imputación de rentas inmobiliarias, de considerar ese Centro Directivo que la circunstancia de que la SCI sea titular de inmuebles ocasional y transitoriamente no alquilados -por la inevitable rotación de arrendatarios y desocupaciones subsiguientes- ya debiera suponer la imputación de rentas inmobiliarias a cargo de los Consultantes.

2ª.- Respecto de la S.à.r.l. participada por la Esposa Consultante, confirmación de que no cabe atribución de renta alguna en España, habida cuenta lo previsto en el artículo 87.1 LIRPF (y no teniendo una S.à.r.l.1 naturaleza análoga a una entidad española en atribución de rentas).

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente los consultantes son residentes fiscales en Francia y van a trasladar su residencia fiscal a España, cuestionándose como tributarían en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos procedentes de dos sociedades en las que participan.

Así, ambos consultantes tienen participaciones en una “Société Civile Immobilière” francesa, de la que manifiestan que tiene personalidad jurídica propia, estableciendo el sistema fiscal francés la tributación de sus socios por atribución de rentas, sin que la sociedad sea sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades francés.

Asimismo, manifiestan que la esposa tiene participaciones en una “Société à Responsabilité Limitée” francesa, dotada de personalidad jurídica propia y sujeto pasivo potencial del impuesto sobre sociedades francés pero que, en el caso concreto y haciendo uso de la facultad prevista por las normas de aplicación, ha optado por no tributar como sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades francés, para hacerlo sus socios bajo un régimen análogo a la atribución de rentas.

Con carácter previo a la contestación a las cuestiones formuladas, debe indicarse que no se efectúa un análisis del régimen fiscal francés correspondiente a las sociedades referidas en la consulta y a sus socios, por lo que se parte de la hipótesis de que las manifestaciones realizadas por los consultantes en relación con dicho régimen fiscal son correctas, sin que se proceda a su verificación.

Bajo dicha hipótesis, debe indicarse que la cuestión de la aplicación del régimen de atribución de rentas a entidades extranjeras, fue objeto de la Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección

General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero (BOE de 13 de febrero).

En la referida Resolución, se manifiesta, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“Nuestro ordenamiento jurídico configura esta materia en torno a una definición abierta de las entidades a las que les resulta de aplicación el régimen de atribución de rentas. En este sentido, el apartado 1 del artículo 87 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, con la consiguiente remisión al artículo 8.3 de esa Ley y al artículo 35.4 de la LGT, considera entidades en atribución de rentas a las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

(...).”

En lo que se refiere a la consideración de las entidades constituidas en el extranjero, en la citada Resolución se manifiesta:

“Por todo lo anterior, este centro directivo considera que las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, son las siguientes:

- Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.
- Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.
- Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.”.

De acuerdo con lo anterior, la “Société Civile Immobilière”, de acuerdo con lo manifestado por los consultantes -que se reitera que se considera como hipótesis, sin proceder a su verificación- podría cumplir los requisitos para su consideración como entidad constituida en el extranjero a la que le resultaría de aplicación el régimen de atribución de rentas español una vez que los consultantes tributarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España.

En relación con la “Société à Responsabilité Limitée”, deben efectuarse las mismas consideraciones; si bien, dado que la tributación en Francia por atribución de rentas o por el Impuesto sobre Sociedades francés es opcional, los consultantes tributarían por el régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, en los ejercicios en que se hubiera optado en Francia por la tributación de la sociedad en atribución de rentas.

En todo caso se reitera que la tributación de los consultantes por atribución de rentas en España va a depender del cumplimiento en ambas sociedades de los tres requisitos referidos en la Resolución de 6 de febrero de 2020, antes reproducidos.

Se consulta asimismo acerca de los plazos o períodos de atribución o imputación de las rentas inmobiliarias obtenidas por la “Société Civile Immobilière” mediante la explotación de inmuebles en arrendamiento y la imputación de rentas inmobiliarias, en caso de considerar que la circunstancia de que la sociedad sea titular de inmuebles ocasional y transitoriamente no alquilados -por la inevitable rotación de arrendatarios y desocupaciones subsiguientes- ya debiera suponer la imputación de rentas inmobiliarias a cargo de los consultantes.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 89.1.2ª de la Ley del Impuesto, dispone:

“2.ª La parte de renta atribuible a los socios, herederos, comuneros o partícipes, contribuyentes por este Impuesto o por el Impuesto sobre Sociedades, que formen parte de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero, se determinará de acuerdo con lo señalado en la regla 1.ª anterior.”

Por su parte, dicha regla 1ª establece:

“1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

a) La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos de dicho Impuesto o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

b) La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

c) Para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de esta Ley.”

A su vez, el artículo 88 de la Ley del Impuesto establece:

“Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.”

En consecuencia, los rendimientos de capital inmobiliario correspondiente a los alquileres de los inmuebles y la imputación de rentas inmobiliarias correspondientes a los inmuebles no alquilados, obtenidos por la sociedad, se atribuirán a los consultantes en función de su participación en la sociedad, siendo determinados en función de lo establecido en los artículos 21 a 24 –para los alquileres- y 85 –para la imputación de las rentas inmobiliarias- de la Ley del Impuesto.

En cuanto a su imputación temporal, establece el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, que los rendimientos de capital se imputarán en el ejercicio en que resulten exigibles por su perceptor, imputándose anualmente las rentas inmobiliarias que correspondan a ese ejercicio.

III.- En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio:

1ª.- Confirmación de que tanto la participación en la S.à.r.l. como en la SCI, por tratarse de “valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad” y, además, con personalidad jurídica propia en ambos casos, deberán ser valoradas a efectos del IP, siempre y en todo caso, conforme a lo previsto en el Artículo 16.1 LIP.

2ª.- Francia eliminó, con efectos de 2018, el tradicional Impôt de Solidarité sur la Fortune (“ISF”), habiéndolo sustituido por un impuesto de igual naturaleza patrimonial, pero con la particularidad de que, actualmente, bajo el nuevo impuesto francés, Impôt sur la Fortune Immobilière (“IFI”), únicamente quedan gravados los inmuebles y ya no los elementos patrimoniales de otra naturaleza. A este respecto, se solicita confirmación acerca de la efectiva aplicabilidad de la deducción de la cuota en virtud del artículo 32 LIP para el caso del actual IFI.

En lo referente al Impuesto sobre Patrimonio, el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE núm. 140, de 12 de junio de 1997) establece que:

“Artículo 23. Patrimonio.

1. a) El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado contratante y que estén situados en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en este otro Estado.

b) El patrimonio constituido por acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad jurídica cuyo activo esté principalmente constituido, directamente o por interposición de una o varias sociedades o entidades jurídicas, por bienes inmuebles situados en un Estado contratante o de derechos que recaigan sobre tales bienes puede someterse a imposición en ese Estado.

2. El patrimonio constituido por acciones, participaciones u otros derechos [distintos de las acciones, participaciones o derechos comprendidos en la letra b) del apartado 1] que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es residente de un Estado contratante, puede someterse a imposición en este Estado. Se considera que existe una participación sustancial cuando una persona física, sola o con personas emparentadas, detenta directa o indirectamente:

i) Al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad; o

ii) Acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto dan derecho, al menos, al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

3. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tiene en el otro Estado contratante o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija de que un residente de un Estado contratante

disponga en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.

4. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, solo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

5. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado contratante solo pueden someterse a imposición en este Estado.

6. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, a efectos de la imposición por razón del impuesto de solidaridad sobre el patrimonio de una persona física que sea residente de Francia y que tenga la nacionalidad española sin tener la nacionalidad francesa, los bienes situados fuera de Francia que esta persona posea el 1 de enero de cada uno de los cinco años naturales siguientes a aquel en el que deviene residente de Francia, no forman parte de la base imponible correspondiente a cada uno de estos cinco años. Si esta persona deja de ser residente de Francia por un período de al menos tres años, y después vuelve a ser residente de Francia, los bienes situados fuera de Francia que posea el 1 de enero de cada uno de los cinco años naturales siguientes al que vuelve a ser residente de Francia no formarán parte de la base imponible correspondiente a cada uno de estos cinco años.”.

“Artículo 24. Eliminación de la doble imposición.

1. En Francia, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

a) Las rentas que provienen de España y que pueden someterse, o solo se someten a imposición, en este Estado conforme a las disposiciones del presente Convenio, se tienen en cuenta para el cálculo del impuesto francés cuando su beneficiario es un residente de Francia y estas rentas no están exentas del impuesto sobre sociedades en aplicación de la legislación francesa. En este caso, el impuesto español no es deducible de estas rentas, pero el beneficiario tiene derecho a un crédito fiscal imputable sobre el impuesto francés. Este crédito fiscal es igual:

i) Para todas las rentas no mencionadas en el apartado II), al importe del impuesto francés correspondiente a estas rentas;

ii) Para las rentas contempladas en el apartado 2 del artículo 10; en el apartado 2 del artículo 11; en el apartado 2, letra a), del artículo 12; en los apartados 1 y 2 del artículo 13; en el apartado 3 del artículo 15; en el apartado 1 del artículo 16, y en los apartados 1 y 2 del artículo 17, al importe del impuesto pagado en España conforme a las disposiciones de estos artículos; este crédito no puede en ningún caso exceder de la parte del impuesto francés correspondiente a estas rentas.

b) Un residente de Francia que posea elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en España, de acuerdo con las disposiciones de los apartados 1, 2 o 3 del artículo 23, también puede someterse a imposición en Francia por razón de dichos elementos. El impuesto francés se calculará deduciendo un crédito fiscal igual a la cuantía del impuesto español pagado por razón del patrimonio. Esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto francés correspondiente a dicho patrimonio.

2. En lo que concierne a España, la doble imposición se evita conforme a las disposiciones de la legislación interna española y a las disposiciones siguientes:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que conforme a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Francia, España concederá, sobre el impuesto que perciba sobre la renta o sobre el patrimonio de este residente, una deducción por un importe igual a la parte del impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto español calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia.

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad que es residente de Francia, o una sociedad que es residente de España y que detenta directamente al menos el 10 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, España concederá la deducción del impuesto efectivamente pagado por la primera sociedad correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos. Dicha deducción no puede de ninguna manera exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas sometidas a imposición en Francia.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de, al menos, el 10 por 100 y se haya mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años inmediatos anteriores al día en que los dividendos se paguen.

c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuesto en España, España

puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos, a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.”.

El Convenio de doble imposición en materia del Impuesto sobre el Patrimonio establece una serie de bienes que solo pueden ser gravados en un país, y otra serie de bienes que pueden ser gravados en los dos países. En caso de que un bien fuera gravado en Francia y el Estado español lo volviera a gravar podrá aplicarse la deducción por doble imposición.

Respecto a esta última cuestión, el artículo 32 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) establece que:

“Artículo 32. Impuestos satisfechos en el extranjero.

1. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. Se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.”.

Por lo tanto, el Estado español gravará en el Impuesto sobre el Patrimonio por la tenencia de los inmuebles y participaciones con independencia de que los grave el Estado francés y los consultantes, al tener obligación personal, podrán aplicar la deducción por doble imposición que establece el artículo 32 del Impuesto sobre el Patrimonio.

En lo referente a la base imponible de las participaciones en entidades francesas el artículo 16 de la Ley 19/1991 establece que:

“Artículo 16. Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultará favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

(...).”.

IV.- En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1ª.- Habida cuenta que la consolidación del dominio que pudiera experimentarse por personas que ya hubieran adquirido la residencia fiscal española se produciría (i) respecto de Activos en Nuda Propiedad sitos en Francia (en concreto, en relación con inmuebles tenidos directamente o a través de sociedades que no tributan en el impuesto sobre sociedades francés) y, sobre todo, (ii) en virtud de un derecho de nuda propiedad adquirido en un período impositivo de residencia fiscal francesa (y no-residencia española), ¿existiría sujeción al ISD español por esa consolidación del dominio sobre activos franceses?

2ª.- Se solicita confirmación acerca de que:

a).- Los Seguros de Vida se calificarían como “bienes incorpóreos” a efectos del CDI de 1964.

b).- Y de que, en consecuencia, los derechos derivados de Seguros de Vida (habida cuenta el status de residente fiscal francés que se prevé siga teniendo el progenitor asegurado en el momento de su fallecimiento) no quedarían sujetos a tributación en el ISD español, en la medida en que resultara de efectiva aplicación el CDI de 1964, incluso cuando por la adquisición de esos

mismos derechos el beneficiario gozará de alguna suerte de exención plena o de un beneficio fiscal análogo, que supusiera una no tributación efectiva en el impuesto sobre sucesiones francés.

La regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español está contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y en el Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tiene la consideración de sujeto pasivo el beneficiario, pudiendo quedar obligados ante la Hacienda Pública española, bien por obligación personal o bien por obligación real. Lo mismo ocurre con las herencias, en las que el causahabiente es el obligado tributario.

Los artículos 6 y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD– regulan las dos clases de obligación a la que están sometidos los sujetos pasivos del impuesto, en función de su residencia, en los siguientes términos:

“Artículo 6.º Obligación personal.

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”.

“Artículo 7.º Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella.”.

No obstante, el artículo 2.1 de la Ley 29/1987 señala que la normativa española se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de modo que existiendo Tratado Internacional éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto. En el caso este sería el Convenio de 8 de enero de 1963 entre España y Francia (BOE de 7 de enero de 1964) para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de Impuestos sobre las Herencias que dispone en sus artículos 29, 30, 33 y 34:

“Artículo 29.

1. Este capítulo se aplica a los impuestos sobre las herencias exigidos por cada uno de los Estados contratantes.

Se consideran impuestos sobre las herencias los que se exigen por causa de muerte en forma de impuestos sobre el caudal relicto y sobre las cuotas hereditarias, y los que recaen sobre las donaciones «mortis causa».

2. La finalidad de este Convenio es evitar la doble imposición que puede producirse al fallecimiento de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes, por la exacción simultánea de los impuestos españoles y franceses sobre las herencias.

3. Son objeto de este Convenio los siguientes impuestos:

a) En lo que se refiere a España:

El impuesto sobre el caudal relicto.

El impuesto sobre las herencias exigido sobre las cuotas hereditarias.

b) En lo que se refiere a Francia:

El impuesto sobre las herencias exigido sobre las cuotas hereditarias.

4. Se suscribe este Convenio teniendo en cuenta la legislación vigente en España y en Francia en la fecha de su firma. Se aplicará también a los impuestos futuros de idéntica o análoga naturaleza que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán, al comienzo de cada año, las modificaciones introducidas en su legislación fiscal durante el año anterior.

(...).”

“Artículo 30.

Los bienes inmuebles (incluidos los accesorios) solo se someten al impuesto sobre las herencias en el Estado contratante en que están situados. El ganado y aperos de labranza que se utilicen en una explotación agrícola o forestal tributarán únicamente en el Estado contratante en que esta esté situada.

Se consideran bienes inmuebles los derechos a los que se aplican las normas del Derecho privado sobre propiedad territorial y los derechos de usufructo sobre inmuebles. Se exceptúan los créditos de cualquier naturaleza garantizados con hipoteca.

La calificación de un bien o de un derecho como inmueble o como accesorio de un inmueble se hará con arreglo a la legislación del Estado en que esté situado el bien de que se trata o el bien sobre el que recaiga el derecho.”.

“Artículo 33.

Los bienes muebles corporales, incluido el mobiliario, la ropa, el ajuar doméstico y los objetos y colecciones de arte distintos de los muebles a los que se refieren los artículos 31 y 32, se someten al impuesto sobre herencias en el lugar en que estén efectivamente en la fecha de la muerte del causante.

[...].”.

“Artículo 34.

1. Los bienes incorporales de la herencia a los que no sean aplicables los artículos 31 y 32 sólo se someterán a los impuestos sobre herencias en el Estado en el que el causante fuera residente en el momento de su muerte.”.

Como establece el artículo 29 del Convenio de doble imposición la finalidad del mismo es evitar la doble imposición que pueda producirse al fallecimiento de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes.

Por tanto, si no existiera convenio de doble imposición, los consultantes, residentes en España, sujetos por obligación personal deberían tributar por todos los bienes que recibieran; pero al existir convenio para evitar la doble imposición con Francia deben tenerse en cuenta las disposiciones del Convenio con Francia y en concreto lo dispuesto en su artículo 30, 33 y 34 transcritos anteriormente.

En consecuencia, los bienes incorporales que reciban se someterán a imposición únicamente en el Estado en que los causantes fueran residentes en el momento de su fallecimiento, en este caso, Francia. La consolidación de dominio sobre un inmueble situado en Francia únicamente puede estar sujeto a tributación en Francia, de acuerdo con el párrafo I del artículo 30 del Convenio de 1964 antes transcrito. Los valores mobiliarios tienen la consideración de bienes incorporales, por lo que la consolidación del dominio sobre los mismos tributará en Francia. Lo mismo ocurre con el seguro de vida que reciba, que como ya se dijo en la consulta vinculante V0999-05 de 3 de junio, al ser un bien inmaterial, tributará en Francia, ya que, según manifiesta en el escrito de su consulta, es donde el causante es residente en el momento del fallecimiento.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.